

Justyna Skwirowska¹

Opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych spółki komandytowej

Streszczenie:

W 2021 r. spółka komandytowa została opodatkowana na gruncie Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przed tym rokiem była ona podmiotem transparentnym podatkowo. Zysk przez nią wypracowany był opodatkowany jedynie na poziomie wspólników. Obecnie będzie ona opodatkowana dwukrotnie w sensie ekonomicznym. Przyczyną tej zmiany jest uszczelnianie systemu podatkowego. Niniejszy artykuł ma na celu ocenę, czy działania prawodawcy były adekwatne do zamierzonego celu.

Słowa kluczowe: spółka komandytowa, spółki osobowe, spółki kapitałowe, opodatkowanie

Corporate Income Taxation of a Limited Partnership

In 2021, the limited partnership was subject to taxation under the Corporate Income Tax Act. Before that year it was a tax transparent entity. The profit generated by it was taxed only at the level of partners. Currently it will be taxed twice in the economic sense. The reason for this change is the sealing of the tax system. The aim of this article is to assess whether the actions of the legislator were adequate to the intended purpose.

Key words: limited partnership, partnerships, limited companies, taxation

1. Wprowadzenie

W 2021 roku spółki komandytowe mające siedzibę lub zarząd na terytorium RP zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych. W poprzednim

¹ Autorka jest magistrem Finansów i Rachunkowości Szkoły Głównej Handlowej oraz asystentem naukowym na Uniwersytecie SWPS, ORCID 0000-0002-0701-2202.

stanie prawnym były one podmiotami transparentnymi podatkowo, zatem zysk przez nie wypracowany był opodatkowany jedynie na poziomie wspólników. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy celem tych regulacji jest uszczelnianie systemu podatkowego w taki sposób, aby zapewnić powiązanie podatku należnego od dużych przedsiębiorstw, w szczególności międzynarodowych, z miejscem uzyskiwania przez nie dochodu².

Spółka komandytowa z komplementariuszem spółką z ograniczoną odpowiedzialnością do roku 2020 pozwalała na stworzenie struktury, która zapewniała ochronę majątku prywatnego oraz jednokrotne opodatkowanie zysku. Zastanawiające jest, czy każdorazowo taki podmiot nosił znamiona unikania opodatkowania. W artykule tym zostanie podjęta próba rozstrzygnięcia tej kwestii.

Pomysł opodatkowania spółki komandytowej podatkiem dochodowym od osób prawnych wywoływał wątpliwości, chociażby Krajowej Izby Doradców Podatkowych, które zostaną w niniejszym artykule zaprezentowane. Także część doktryny odniosła się w sposób sceptyczny do nowych regulacji³.

Wstępnie wydaje się, iż działanie ustawodawcy jest nieadekwatne do celu, który był wskazywany w uzasadnieniu do projektu. Uszczelnianie systemu podatkowego wskutek walki z międzynarodowym unikaniem opodatkowania mogło być osiągnięte poprzez opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych ze wspólnikiem, który jest zagranicznym podmiotem.

2. Optymalizacja podatkowa – wyjaśnienie terminologii

Z uzasadnienia do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustawach o nr. druku 642, wprowadzającym opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych, wynikało, iż jedną z przyczyn objęcia zakresem podmiotowym tego podatku tych form prawnych jest konieczność walki z działaniami optymalizacyjnymi. Wskazywano w nim, iż podatnicy bardzo często wykorzystują tę formę prawną w celach związanych z unikaniem opodatkowania.

W niniejszym rozdziale zostanie dokładnie wyjaśniona terminologia związana z działaniami, które powodują zmniejszenie obciążeń podatkowych.

Jest to niezmiernie istotne, bowiem, jak już zostało zasygnalizowane powyżej, działania te są *ratio legis* norm prawnych opodatkowujących podatkiem dochodowym od osób prawnych spółki komandytowe.

² Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, s. 2.

³ A. Mariański, Ł. Porada, *Zmiany w podatkach dochodowych w 2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, z. 12; J. Henzel, *Opodatkowanie spółek komandytowych [w:] Uszczelnienie w systemie podatkowym w CIT – najważniejsze regulacje*, red. J. Henzel, M. Jabłoński, M. Wołyński, legalis/el. 2021.

Ze zmniejszeniem ciężaru podatkowego związane są takie działania podatników, jak:

- oszczędzanie podatkowe,
- unikanie opodatkowania,
- obejście prawa podatkowego,
- planowanie podatkowe,
- uchylanie się od opodatkowania.

Pierwsze z nich dotyczy sytuacji, w której podatnik powstrzymuje się od dokonania działań, które to skutkują powstaniem obowiązku podatkowego. Z powodu braku urzeczywistnienia prawnopodatkowego stanu faktycznego podatnicy pozostają poza hipotezą normy prawnopodatkowej⁴.

Unikanie opodatkowania jest zjawiskiem już bardzo popularnym, dogłębnie analizowanym nie tylko w naukach prawnych, ale również ekonomicznych⁵ i społecznych⁶. Jest to działanie podatnika zmierzające do zmniejszenia obciążenia podatkowego, przy czym musi ono cechować się również sztucznością. Obejmuje ono czynność lub szereg czynności, które nie mają uzasadnienia ekonomicznego. Jedynym celem takich działań jest uzyskanie określonego skutku w ramach prawa podatkowego. Najczęstszym oczekiwanym skutkiem jest obowiązek zapłaty niższego podatku lub całkowity brak powstania zobowiązania podatkowego. Podatnik unikając opodatkowania, korzysta z instytucji prawnopodatkowych bądź luk w tej gałęzi, które to powinny być uregulowane zgodnie z zasadą racjonalnego ustawodawcy. Skutkiem tych działań jest zmniejszenie wpływów budżetowych oraz nierównomierne obciążenie podatkowe podatników, którzy zgodnie z aksjologią ustawodawcy podatkowego powinni ponosić równe obciążenia podatkowe⁷.

Obecnie w polskim porządku prawnym uregulowana jest ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w art. 119a Ordynacji Podatkowej⁸. Nadaje ona organom podatkowym kompetencję do pozbawienia podatników korzyści podatkowej w przypadku, gdy zostały one osiągnięte wskutek czynności bądź zespołu czynności, które spełniają definicję unikania opodatkowania. Zdaniem P. Borszowskiego wprowadzenie klauzuli ogólnej do polskiego systemu prawnego jest bardzo dużym osiągnięciem, chociażby z powodu zwiększenia stopnia elastyczności tej gałęzi⁹.

⁴ J. Jankowski, *Analiza skuteczności środków prawnych stosowanych przez polskiego ustawodawcę w celu ograniczenia optymalizacji podatkowej w podatkach dochodowych (lata 2011–2016)*, rozprawa doktorska przygotowana pod kierunkiem dr. hab. Roberta Gwiazdowskiego, Warszawa 2018, s. 38.

⁵ J. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004, s. 818; J. Kudła, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania- ujęcie ekonomiczne*, „Analizy i Studia CASP” 2017, z. 1, s. 23–32; G. Myles, *Public Economics*, Cambridge 1995, s. 371.

⁶ M. Niesiołbiedzka, *Relacje podatnik-państwo jako predykatory moralności podatkowej*, „Psychologia Społeczna” 2009, z. 4, s. 124; M. Pasternak-Malicka, *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązek podatkowy*, „Modern Management Rewiew” 2013, z. 18, s. 87–98.

⁷ A. Werner, *Istota unikania opodatkowania* [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Lex/el. 2018.

⁸ Dz.U. 2020, poz. 1325, dalej: o.p.

⁹ P. Borszowski, *Stopień elastyczności w klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, red. P. Borszowski, Lex/el. 2017.

Następnym działaniem, które skutkuje zmniejszeniem obciążeń fiskalnych, jest obejście prawa podatkowego. Zagadnienie to jest powiązane z tematyką związaną z pojęciem z zakresu prawa cywilnego, którym jest obejście prawa. Instytucja ta ma swoją podstawę normatywną w art. 58 Kodeksu cywilnego¹⁰, zgodnie, z którym: „czynność prawna (...) mająca na celu obejście ustawy jest nieważna (...)”. Czynności *in fraudem legis* nie zawierają w sobie elementów wprost sprzecznych z ustawą, ale ich skutki objęte zamiarem stron doprowadzają do naruszenia zakazów bądź nakazów ustanowionych w ramach prawa pozytywnego¹¹. Formalnie czynności takie nie naruszają norm prawnych, jednakże w znaczeniu materialnym doprowadzają one do osiągnięcia celu zakazanego przez ustawodawcę. Cel ten, niezgodny z prawem, nie jest objęty treścią czynności, jednakże poprzez jej dokonanie jest on osiągany. Co więcej, jest on objęty zamiarem stron bądź co najmniej jednej strony¹². Kwestią sporną jest możliwość wykorzystania konstrukcji obejścia prawa w ramach prawa podatkowego. M. Safjan twierdzi, iż art. 58 k.c. nie może być traktowany jako podstawa prawna do podważenia czynności prawnych na gruncie prawa podatkowego: „Nie można zasadnie przyjąć, że samo dążenie stron do zminimalizowania obciążeń podatkowych w ramach dokonywania operacji majątkowych jest równoznaczne z obejściem prawa z art. 58. Nie sposób bowiem wywieść na gruncie obowiązującego prawa, że podatnik mający do dyspozycji kilka różnych możliwości kształtowania swoich stosunków majątkowych powinien być zobowiązany do wyboru, która jest połączona w danej sytuacji z najwyższym obciążeniem podatkowym”¹³. Podobne stanowisko w tej kwestii zajmuje również P. Sobolewski: „Z perspektywy podmiotów prawa wybór takich konstrukcji prawnych, które zapewniają najniższe obciążenie podatkowe, jest działaniem całkowicie racjonalnym. (...) Wybór czynności prawnej zapewniającej taki sam skutek, ale niższe opodatkowanie, nie może być uznany za działanie niezgodne z prawem albo próbę obejścia prawa”¹⁴.

Pomimo krytycznych głosów doktryny, w okresie braku klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim systemie prawnym orzecznictwo podatkowe wypracowało tzw. „sądową klauzulę obejścia prawa podatkowego”¹⁵.

Następnym działaniem wiążącym się ze zmniejszeniem obciążeń fiskalnych jest planowanie podatkowe. Można je zdefiniować jako prowadzenie interesów majątkowych podatnika z wykorzystaniem instrumentów prawnych, które skutkują zminimalizowaniem zobowiązań podatkowych¹⁶.

¹⁰ Dz.U. 2020, poz. 1740, dalej: k.c.

¹¹ M. Safjan [w:] *Kodeks Cywilny. T.I. Komentarz. Art. 1–449*¹⁰, red. K. Pietrzykowski, legalis/el. 2020, komentarz do art. 58 k.c.

¹² A. Janiak [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, wyd. II*, red. A. Kidyba, LEX/el. 2012, komentarz do art. 58 k.c., teza 22.

¹³ M. Safjan [w:] *Kodeks...*, komentarz do art. 58 k.c.

¹⁴ P. Sobolewski [w:] *Kodeks Cywilny. Komentarz*, red. K. Osajda, legalis/el. 2020, komentarz do art. 58 k.c.

¹⁵ M. Goettel, A. Goettel, *Problem „obejścia” prawa podatkowego w świetle cywilistycznej zasady autonomii woli* [w:] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, LEX/el. 2011.

¹⁶ B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 10.

Niektórzy autorzy wskazują również, iż czynności w ramach planowania podatkowego nie muszą być rozwiązaniami wynikającymi w sposób oczywisty z przepisów, ale mogą dotyczyć również: zarządzania płynnością, zarządzania stratami podatkowymi czy też zarządzania podatkami w sytuacjach związanych z fuzjami i przejęciami¹⁷. Z tego wynika, iż pojęcie to zawiera w sobie również sytuacje, w których dochodzi do zmniejszenia obciążeń fiskalnych, które to nie były zaplanowane przez ustawodawcę jako dające podstawę do skorzystania z preferencji w ramach prawa podatkowego. Zatem analogicznie do unikania opodatkowania skutkuje ono ponoszeniem mniejszych ciężarów podatkowych przez niektóre podmioty niezgodnie z aksjologią ustawodawcy podatkowego. Dokonanie *in concreto* oceny, czy dane działanie jest unikaniem opodatkowania, czy planowaniem podatkowym, może być bardzo trudne. Granicą je oddzielającą jest pewna typowość gospodarcza transakcji, która to powinna być widoczna w przypadku planowania podatkowego¹⁸.

Kolejnym działaniem wskazanym powyżej w niniejszym artykule jest uchylanie się od opodatkowania, które to prowadzi do minimalizacji obciążeń podatkowych poprzez działania niezgodne z prawem. W każdym przypadku jest to działanie nielegalne¹⁹. Jego przykładem może być np. posłużenie się sfałszowanymi dokumentami²⁰.

3. Opodatkowania spółki komandytowej przed 2021 rokiem

Przed rokiem 2021 spółka komandytowa była opodatkowana w sposób analogiczny do innych spółek osobowych, oprócz spółki komandytowo-akcyjnej²¹, oraz spółki cywilnej. Jednostki te są nazywane podmiotami transparentnymi podatkowo, bowiem obowiązek podatkowy ciąży jedynie na ich wspólnikach. W przeciwieństwie do nich spółki kapitałowe są opodatkowane dwukrotnie w sensie ekonomicznym, albowiem od dochodu osiągniętego przez spółkę powstaje obowiązek w podatku dochodowym od osób prawnych, zaś następnie zysk spółki wypłacany wspólnikom również podlega opodatkowaniu, odpowiednio podatkiem dochodowym od osób prawnych bądź podatkiem dochodowym od osób fizycznych w zależności od formy prawnej wspólnika.

Wspólnik będący osobą fizyczną podlega opodatkowaniu zgodnie z regułami zawartymi w art. 8 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²². Przychody osiągane ze spółki osobowej oraz spółki cywilnej to tzw. przychody ze wspólnego źródła, które określa się proporcjonalnie do prawa udziału w zysku. Wielkość udziału powinna wynikać albo z postanowień umowy albo – jeżeli takich brak – jest on *ex lege* uznawany za równy u wszystkich wspólników. W taki sam sposób określa się również: koszty uzyskania przychodów, wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów, straty oraz ulgi podatkowe. Pomimo tego, iż podatnikami są wspólnicy, ustawodawca w art. 24a u.p.d.o.f. nakłada na spółki obowiązek prowadzenia podatkowej księgi

¹⁷ R. Iniewski, A. Nikończyk, *Świadomy Podatnik*, Warszawa 2011, s. 7.

¹⁸ J. Jankowski, *Analiza...*, s. 79.

¹⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 251.

²⁰ K. Schneider, *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*, Warszawa 2007, s. 188.

²¹ Od 1 stycznia 2014 roku została ona objęta podatkiem dochodowym od osób prawnych.

²² Dz.U. 2021, poz. 1128, dalej: u.d.o.f.

przychodów i rozchodów albo ksiąg rachunkowych. W literaturze wskazuje się, iż takie rozwiązanie jest zastosowane z powodów pragmatycznych²³. Ważną kwestią jest także moment powstania przychodu u wspólnika, bowiem najczęściej przychody te powinny być zakwalifikowane do źródła z pozarolniczej działalności gospodarczej, zatem wówczas będzie obowiązywać zasada memoriałowa²⁴. Ze względu na transparentność podatkową tych spółek uzyskanie przychodu przez spółkę oznacza, iż został on osiągnięty przez wspólnika. Zatem irrelevantne jest – z perspektywy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych – to, czy spółka dokonała faktycznej wypłaty zysku, czy też nie²⁵.

Właściwym aktem normatywnym regulującym opodatkowanie wspólnika spółki komandytowej, będącego osobą prawną, jest Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych²⁶. W tejże ustawie analogiczną regulacją do art. 8 u.p.d.o.f. jest art. 5. Zatem tak samo jak w stosunku do osób fizycznych znajduje zastosowanie zasada, zgodnie z którą dochody, koszty uzyskania przychodu, wydatki niestanowiące uzyskania przychodu, straty oraz ulgi podatkowe są przypisane wspólnikowi proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku, który to wynika z postanowień umowy spółki, bądź jeżeli takich brak, przyjmuje się, iż udziały wspólników są równe. Przychód z tej spółki musi być również przypisany do odpowiedniego źródła, ponieważ od 2018 r. u.p.d.o.p. ta dzieli je na: przychody z zysków kapitałowych oraz inne przychody. Art. 7b u.p.d.o.p. zawiera katalog przychodów kwalifikowanych jako przychody z zysków kapitałowych, jednak nie zawiera on takich przychodów, jak np. przychody ze współwłasności albo przychody ze spółki osobowej niebędącej osobą prawną. Jednakże w ustawie nowelizującej ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych, która to m.in. dokonywała podziału na dwa różne źródła przychodów, dodano również do art. 5 ust. 1a, zgodnie z którym: „przychody z zysków kapitałowych, przypisane wspólnikowi na podst. ust. 1 zwiększają przychody wspólnika uzyskane z tego źródła”. Doktryna, powołując się na wykładnię autentyczną (uzasadnienie do projektu), wskazuje, iż przepis ten należy rozumieć w ten sposób, iż jeżeli np. spółka komandytowa uzyskuje przychody zaliczane do źródła z zysków kapitałowych, czyli np. uzyskuje przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki komandytowo-akcyjnej mającej siedzibę na terytorium RP wkładu niepieniężnego albo np. przychody z tytułu wymiany wirtualnej waluty na środek płatniczy lub towar czy też usługę, wówczas do tego źródła należy przypisać przychód wspólnika²⁷.

²³ J. Marciniuk [w:] *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, red. J. Marciniuk, legalis/el. 2017, komentarz do art. 8 PODOFizU.

²⁴ Jednak należy zwrócić uwagę, że niekiedy niektóre kategorie przychodów są przypisywane, zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy administracyjne, do kapitałów pieniężnych lub praw majątkowych. Przykładem takiego przychodu może być np. zbycie przez spółkę osobową papierów wartościowych; zob. interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Poznaniu z 23.4.2009 r., nr ILPB1/415-156/09-2/IM.

²⁵ Wyrok WSA w Lublinie z 5.10.2018 r., I SA/Lu 367/18.

²⁶ Dz.U. 2020, poz. 1406, dalej: u.p.d.o.p.

²⁷ W. Dmoch [w:] *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red. W. Dmoch, legalis/el. 2020, komentarz do art. 5 PDOPrU.

4. Hybrydowe formy prowadzenia działalności gospodarczej z wykorzystaniem spółki komandytowej

Przed rokiem 2021 przedsiębiorcy mogli prowadzić działalność w formie spółki komandytowej, w której komplementariuszem była spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, w celu łącznego skorzystania z zalet spółek osobowych oraz kapitałowych. W przypadku tych pierwszych taką zaletą jest jednokrotne opodatkowanie zysku, które zostało opisane powyżej. Jednak znaczną wadą jest także subsydiarna odpowiedzialność za zobowiązania takiej spółki. Wybór takiej formy prawnej skutkuje brakiem ochrony majątku prywatnego. Co do zasady taka spółka sama odpowiada za swoje zobowiązania, jednakże, kiedy egzekucja z jej majątku będzie bezskuteczna, wówczas do odpowiedzialności będą mogli zostać pociągnięci wspólnicy. Zaś zaletą spółek kapitałowych jest ograniczenie odpowiedzialności za ich zobowiązania, co pozwala chronić majątek osobisty wspólników. Dużą wadą tej formy prawnej jest jednak dwukrotne opodatkowanie jej dochodu w sensie ekonomicznym²⁸.

W przypadku hybrydowej formy prawnej (sp.k. sp. z o.o.) dochodziło do zminimalizowania obciążeń podatkowych poprzez odpowiednie ustalenie proporcji zysku w umowie. Dokument ten często zawierał postanowienie, zgodnie z którym komplementariuszowi, czyli spółce z o.o., przysługiwał 1% zysku, co powodowało, iż tylko nieznaczny procent zysku był opodatkowany dwukrotnie. Jednocześnie bardzo często jedynym wspólnikiem komplementariusza (czyli spółki z o.o.) był komandytariusz (osoba fizyczna), który to odpowiadał jedynie do kwoty sumy komandytowej, zatem jego majątek prywatny był chroniony. Zgodnie z art. 123 Kodeksu spółek handlowych²⁹ komandytariusz uczestniczy w zysku proporcjonalnie do swojego wkładu rzeczywiście wniesionego do spółki, o ile umowa spółki nie stanowi inaczej. Przepis ten interpretuje się w ten sposób, iż nic nie stoi na przeszkodzie tego, aby komandytariusze, którzy podlegają pod ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych, uczestniczyli w zysku na poziomie 99%, a komplementariusz – spółka z o.o. – na poziomie 1%. Zaś skład osobowy – w przypadku komandytariusza będącego jedynym wspólnikiem spółki z o.o. – pozwala zachować kontrolę nad spółką jednemu podmiotowi³⁰.

5. Opodatkowanie spółki komandytowej od roku 2021

Z dniem 1.1.2021 r. zakresem podmiotowym u.p.d.o.p. zostały objęte również spółki komandytowe. Skutkiem tej zmiany jest przede wszystkim to, że opisywana powyżej

²⁸ M. Flis, *Regulacja struktur hybrydowych od 2020 r. w świetle projektowanej nowelizacji przepisów z dnia 22 sierpnia 2019 r.*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, z. 10.

²⁹ Dz.U. 2020, poz. 1526, dalej: k.s.h.

³⁰ Ł. Karczyński, *Spółka komandytowa jako narzędzie optymalizacji opodatkowania*, „Prawo i Podatki” 2007, z. 10, s. 1.

struktura łącząca w sobie jednokrotne opodatkowanie zysków oraz ochronę majątku osobistego wspólników nie będzie mogła powstać w polskim systemie prawnym³¹.

Opodatkowanie spółki komandytowej oraz jej wspólników jest zatem obecnie dwukrotne w sensie ekonomicznym. Na poziomie spółki dochód jest opodatkowany w stawce 19% albo 9%, jeżeli spełni ona przesłanki opodatkowania stawką preferencyjną. Komplementariusze, którzy podlegają opodatkowaniu wedle przepisów z u.p.d.o.p., wszystkie dochody uzyskane z tytułu udziału w spółce komandytowej mają obowiązek kwalifikować do źródła przychodów z zysków kapitałowych. Jeśli zaś komplementariusz jest podatnikiem na gruncie u.p.d.o.f., kwalifikuje je jako przychód z kapitałów pieniężnych. Podatek należny od niego będzie mógł być pomniejszony o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału w zysku oraz kwoty podatku należnego od spółki. Komandytariusze w identyczny sposób kwalifikują dochody uzyskane ze spółki komandytowej. Aby zmniejszyć obciążenia fiskalne komandytariuszy zarówno na gruncie u.p.d.o.f., jak i u.p.d.o.p. ustawodawca wprowadził regulację, wedle której zwolnieniu od podatku dochodowego podlega kwota stanowiąca 50% przychodów z tytułu udziału w zysku w spółce komandytowej, jednak nie może ona przekroczyć 60 000 zł w roku podatkowym. Powyższe zwolnienie nie znajdzie jednak zastosowania, jeżeli powiązania pomiędzy wspólnikami lub sposób kierowania nią wskazują na optymalizacyjny charakter jej utworzenia. Ustawodawca wymienia *expressis verbis* przesłanki warunkujące wyłącznie z możliwości skorzystania z opisywanego zwolnienia, przykładowo: komandytariusz posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w spółce komandytowej, w której jest komandytariuszem. Wprowadzono również możliwość odsunięcia w czasie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych; spółka komandytowa może postanowić, iż jest ona opodatkowana na podstawie nowych reguł od 1.5.2021 r. Skuteczność takiego postanowienia nie jest uzależniona od powiadomienia organu podatkowego³².

Z uzasadnienia do projektu wynika, iż opisywana zmiana w regułach dotyczących opodatkowania spółki komandytowej jest spowodowana:

- koniecznością uszczelniania systemu podatkowego. Duże przedsiębiorstwa, w szczególności międzynarodowe, często poprzez zabiegi optymalizacyjne doprowadzają do sytuacji, w której zysk wypracowany na terenie RP nie jest w niej opodatkowany albo jest opodatkowana nieznaczna jego część,
- naruszeniem aksjologii ustawodawcy w skutek tworzenia struktur hybrydowych, które chroniły majątek osobisty wspólników oraz umożliwiały jednokrotne opodatkowanie zysku. Tworzenie takiego rodzaju podmiotów powoduje, iż są one opodatkowane w sposób niezgodny z zamiarem prawodawcy. Ponadto takie działania prowadzą do uprzywilejowanej pozycji dużych przedsiębiorstw, które mają odpowiednie zasoby finansowe, aby korzystać z obsługi doradców podatkowych. Taka sytuacja wpływa w sposób negatywny na równowagę konkurencyjną podmiotów na rynku,

³¹ W. Dmoch [w:] *Podatek...*, komentarz do art. 1 PDOPrU.

³² A. Bieńkowska, *Przegląd zmian podatkowych*, legalis/el. 2021, Rozdział I.

bowiem tylko więksi przedsiębiorcy mogą ponieść koszt profesjonalnych doradców, którzy doprowadzą do zmniejszenia ich obciążeń podatkowych³³.

Krajowa Izba Doradców Podatkowych 30 września 2020 r. wystosowała pismo do Ministerstwa Finansów, wskazując swoje stanowisko w sprawie opodatkowania podatkiem dochodem od osób prawnych spółek komandytowych.

Po pierwsze, argumentowano, że nieprawdą jest, iż spółka ta bardzo często służy do agresywnej optymalizacji podatkowej. Wybór tej formy prawnej może być spowodowany także innymi czynnikami niż aspekty podatkowe, np. kwestiami organizacyjno-prawnymi, dającymi wspólnikom możliwość różnego zaangażowania w tę formę działalności, co – jak zostało wskazane powyżej w niniejszym artykule – świadczyłoby o tym, iż działanie to nie wypełnia zakresu pojęciowego unikania opodatkowania³⁴.

Zaznaczono również, iż jako cel regulacji wskazano uszczelnianie systemu podatkowego, jednak opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych wszystkich spółek komandytowych wydaje się do niego nieadekwatne (ustawodawca mógłby ustanowić je podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych tylko pod pewnymi warunkami, np. w przypadku niemożliwości zidentyfikowania wspólników; podobne rozwiązanie prawne jest planowane w przypadku opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek jawnych). Z braku proporcjonalnego działania ustawodawcy może wynikać to, iż jedynym celem nowej regulacji jest cel fiskalny³⁵.

Zaznaczono również, iż negatywnie należy ocenić moment wprowadzania tej regulacji. W czasie pandemii Covid-19 nieuzasadnione jest wprowadzanie zmian prawnych, które mogą przyczynić się do zmniejszenia aktywności gospodarczej, a przez to w następstwie skutkować zwiększeniem recesji³⁶.

Podobna argumentacja była wskazywana przez konfederację Lewiatan, która to również zgłosiła swoje uwagi do projektu. Jej zdaniem spółka komandytowa nie jest popularnym wehikułem optymalizacyjnym wykorzystywanym przez przedsiębiorców. Jest ona często wybieraną formą prawną nie tylko z powodu jednokrotnego opodatkowania dochodu, ale także poprzez jej zalety związane z aspektami organizacyjno-prawnymi. Spółka ta jest często następnym etapem rozwoju przedsiębiorstwa prowadzonego w formie jednoosobowej działalności. Pewien określony stopień rozwoju w działalności gospodarczej powoduje, iż przedsiębiorcy muszą w odpowiedni sposób uregulować kwestie takie, jak np. zasady zarządzania spółką, kwestię reprezentacji oraz odpowiedzialności za jej zobowiązania, a niekoniecznie pożądane wówczas jest założenie spółki, która ma osobowość prawną. W przeciwieństwie do nich spółki komandytowe, oprócz

³³ Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, s. 2.

³⁴ Pismo Krajowej Izby Doradców Podatkowych do Ministerstwa Finansów z dnia 30 września 2020 r. w sprawie uwag do projektu ustawy z 15 września 2020 roku – nr z wykazu UD126, s. 3–4.

³⁵ Pismo Krajowej Izby Doradców Podatkowych do Ministerstwa Finansów z dnia 30 września 2020 r. w sprawie uwag do projektu ustawy z 15 września 2020 roku – nr z wykazu UD126, s. 5.

³⁶ Pismo Krajowej Izby Doradców Podatkowych do Ministerstwa Finansów z dnia 30 września 2020 r. w sprawie uwag do projektu ustawy z 15 września 2020 roku – nr z wykazu UD126, s. 4–5.

ich oczywistej zalety związanej z jednokrotnym opodatkowaniem, mogą być bardziej atrakcyjne dla przedsiębiorców formami prawnymi chociażby z powodu większej elastyczności w wypłacie zysku. Także przepisy regulujące spółkę komandytową na gruncie k.s.h. pozwalają na ukształtowanie szeregu kwestii dotyczących jej funkcjonowania, np. stosunków wewnętrznych, w sposób dużo bardziej dowolny niż w przypadku spółek kapitałowych, które są uregulowane w bardzo dużym zakresie poprzez normy *ius cogens*³⁷.

Wydaje się, że argumentacja zaprezentowana przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych oraz Konfederację Lewiatan zasługuje na aprobatę. Wybór formy prawnej, jaką jest spółka komandytowa, nawet z komplementariuszem sp. z o.o., nie musiał być ukierunkowany na uniknięcie opodatkowania. Prowadzenie działalności w ramach tej spółki osobowej niesie za sobą nie tylko korzyści podatkowe; za przykład może chociażby posłużyć korzyść gospodarcza, jaką jest szybkość i elastyczność w dysponowaniu zyskiem³⁸.

Co więcej, spółka ta nie była często wykorzystywana przez podmioty zagraniczne do agresywnej optymalizacji podatkowej, walka z którą jest jednym z powodów opodatkowania wszystkich spółek komandytowych podatkiem dochodowym od osób prawnych³⁹. Jeżeli działanie ustawodawcy miałooby być proporcjonalne do powyższego celu, wówczas powinno dojść do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jedynie spółek komandytowych, które posiadają wspólników zagranicznych. Takich rozwiązań jednakże brak, wszystkie spółki komandytowe zostały potraktowane jako potencjalni członkowie agresywnych międzynarodowych wehikułów optymalizacyjnych.

Kolejnym, odrębnym argumentem przemawiającym przeciwko tym regulacjom, jest okres ich wprowadzania. Pandemia Covid-19 spowodowała duże zagrożenia dla polskich przedsiębiorstw, co zostało dostrzeżone przez ustawodawcę, np. poprzez uregulowanie różnych form wsparcia bezpośredniego⁴⁰. Zdecydowanie się w tym samym okresie na opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych, które najczęściej są prowadzone przez polskich przedsiębiorców, powinno być oceniane w sposób negatywny⁴¹.

³⁷ Opinia Konfederacji Lewiatan do projektu z dnia 15 września 2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw.

³⁸ J. Henzel, *Opodatkowanie...*

³⁹ Zgodnie z danymi GUS jedynie 2,7% spośród wszystkich przedsiębiorstw z kapitałem zagranicznym stanowiły spółki komandytowe; zob. GUS, *Działalność gospodarcza przedsiębiorstw z kapitałem zagranicznym w 2019 r.*, Warszawa 2020, s. 20.

⁴⁰ Ich źródłem normatywnym jest ustawa z 2.3.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem covid-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. 2020, poz. 1842).

⁴¹ A. Mariański, Ł. Porada, *Zmiany w podatkach dochodowych w 2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, z. 12.

6. Wnioski końcowe

Spółka komandytowa była formą prawną prowadzenia działalności gospodarczej, która – przy odpowiednim ukształtowaniu struktury właścicielskiej – pozwalała na ochronę majątku prywatnego wspólników oraz jednokrotne opodatkowanie zysku. Od 2021 roku została opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych, co powoduje dwukrotne opodatkowanie zysku w sensie ekonomicznym. Uzasadnieniem wprowadzonej zmiany jest konieczność walki z unikaniem opodatkowania, w szczególności z międzynarodową agresywną optymalizacją podatkową. Spółka ta rzadko jednak była tworzona przez podmioty zagraniczne. Co więcej, nawet tworzenie struktury wykorzystującej spółkę komandytową z komplementariuszem sp. z o.o. nie było w każdym przypadku przejawem unikania opodatkowania, bowiem taka forma przynosiła wspólnikom również inne korzyści niż tylko podatkowe. Opodatkowanie przez ustawodawcę wszystkich spółek komandytowych mających siedzibę lub zarząd na terytorium RP podatkiem dochodowym od osób prawnych wydaje się przez to działaniem nieadekwatnym. Wydaje się, iż lepszym rozwiązaniem byłoby opodatkowanie jedynie tych spółek komandytowych, których wspólnikiem jest podmiot zagraniczny, mając na uwadze cel prezentowany w uzasadnieniu do projektu ustawy, która wprowadziła analizowaną w niniejszym artykule zmianę.

Bibliografia

Literatura

- Bieńkowska A., *Przegląd zmian podatkowych*, legalis/el. 2021.
- Borszowski P., *Stopień elastyczności w klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, red. P. Borszowski, Lex/el. 2017.
- Brzeziński B., *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996.
- Dauter B. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarczyk i in., LEX/el. 2019.
- Dmoch W. [w:] *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red. W. Dmoch, legalis/el. 2020.
- Flis M., *Regulacja struktur hybrydowych od 2020 r. w świetle projektowanej nowelizacji przepisów z dnia 22 sierpnia 2019 r.*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 10.
- Glumińska-Pawlic J., Kubista B., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Aspekty prawno-podatkowe*, „Analizy i studia CASP” 2017.
- Goettel M., Goettel A., *Problem „obejścia „prawa podatkowego w świetle cywilistycznej zasady autonomii woli* [w:] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, LEX/el. 2011.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004.
- Gomułowicz A., *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*, „Analizy i studia CASP” 2020.
- Henzel J., *Opodatkowanie spółek komandytowych* [w:] *Uszczelnienie w systemie podatkowym w CIT – najważniejsze regulacje*, red. J. Henzel, M. Jabłoński, M. Wołyński, legalis/el. 2021.

- Iniewski R., Nikończyk A., *Świadomy Podatnik*, Warszawa 2011.
- Janiak A. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna*, wyd. II, red. A. Kidyba, LEX/el. 2012.
- Jankowski J., *Analiza skuteczności środków prawnych stosowanych przez polskiego ustawodawcę w celu ograniczenia optymalizacji podatkowej w podatkach dochodowych (lata 2011–2016)*, rozprawa doktorska przygotowana pod kierunkiem dr. hab. Roberta Gwiazdowskiego, Warszawa 2018.
- Karczyński Ł., *Spółka komandytowa jako narzędzie optymalizacji opodatkowania*, „Prawo i Podatki” 2007.
- Kudła J., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania- ujęcie ekonomiczne*, „Analizy i Studia CASP” 2017.
- Marciniuk J. [w:] *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, red. J. Marciniuk, legalis/el. 2017.
- Mariański A., Porada Ł., *Zmiany w podatkach dochodowych w 2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12.
- Myles G., *Public Economics*, Cambridge 1995.
- Niesiobędzka M., *Relacje podatnik-państwo jako predykatory moralności podatkowej*, „Psychologia Społeczna” 2009, z. 4.
- Pasternak-Malicka M., *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązek podatkowy*, „Modern Management Review” 2013, z. 18.
- Safjan M. [w:] *Kodeks Cywilny. T.I. Komentarz. Art. 1–449¹⁰*, red. K. Pietrzykowski, legalis/el. 2020.
- Schneider K., *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*, Warszawa 2007.
- Sobolewski P. [w:] *Kodeks Cywilny. Komentarz*, red. K. Osajda, legalis/el. 2020.
- Stanik K., Winiarski K., *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław 2013.
- Stiglitz J., *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004.
- Werner A., *Istota unikania opodatkowania* [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Lex/el. 2018.

Orzecznictwo

- Wyrok WSA w Lublinie z 5.10.2018 r., I SA/Lu 367/18.
- Wyrok WSA w Gdańsku z 4.2.2014 r., I SA/Gd 1344/14.
- Uchwała NSA z 16.1.2012 r., II FPS 1/11.
- Uchwała NSA z 20.5.2013 r., II FPS 6/12.

Inne

- GUS, *Działalność gospodarcza przedsiębiorstw z kapitałem zagranicznym w 2019 r.*, Warszawa 2020.
- Opinia Konfederacji Lewiatan do projektu z dnia 15 września 2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw.
- Pismo Krajowej Izby Doradców Podatkowych do Ministerstwa Finansów z dnia 30 września 2020 r. w sprawie uwag do projektu ustawy z 15 września 2020 roku – nr z wykazu UD126.

- Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw.